



Universidade Federal do Rio De Janeiro
Faculdade De Administração e Ciências Contábeis
Departamento de Contabilidade

Responsabilidade do Auditor em relação a Fraude

Gabriel Teixeira Vasconcelos

Gabriel Teixeira Vasconcelos

Responsabilidade do Auditor em relação a Fraude

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como parte dos requisitos necessários à obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Washington Brito

Rio de Janeiro
2018

RESUMO

Este trabalho monográfico tem como objetivo principal esclarecer de que forma uma firma que esteja prestando serviço de auditoria externa independente deve executar seus procedimentos e especificar de modo claro quais são as suas devidas funções e atribuições em relação a detecção de fraudes. Para tal se utiliza basicamente como base as Normas Brasileiras de Contabilidade que tratam do tema e legislações vigentes. Além de estabelecer um ponto de intercessão entre essas atribuições delimitadas normativamente e informações obtidas junto a sociedade que tratam do grau de sensibilidade da mesma também sobre o tema.

PALAVRAS-CHAVES: Auditoria Externa; Auditoria; Compliance; Controles Internos; Fraude; Corrupção.

ABSTRACT

This monographic work has as main objective to clarify how a firm that is providing independent external audit service must execute its procedures and specify in a clear way its proper functions and attributions in relation to the detection of frauds. For this, it is basically used as basis the Brazilian Accounting Standards that deal with the theme and current legislation. In addition to establishing a point of intercession between these duties delimited normatively and information obtained with society that deal with the degree of sensitivity of the same also on the subject.

KEYWORDS: Audit; External Audit; Compliance; Internal Controls; Fraud; Corruption

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1.....	14
Gráfico 1.....	16

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

NBC Norma Brasileira de Contabilidade

SEC Securities and Exchange Commission

FCPA Foreign Corrupt Practices Act

SOX Sarbanes e Oxley

PPPC Programa Petrobras de Prevenção da Corrupção

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	6
2 METODOLOGIA.....	7
3 REFERENCIAL TEÓRICO	7
4 APRESENTAÇÃO DE RESULTADOS	14
5 CONCLUSÕES	17
REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA	19

1 INTRODUÇÃO

O termo auditoria é de origem latina (advindo de *audire*), e foi utilizado pelos ingleses para se referir a tecnologia contábil da revisão (*auditing*), mas nos dias atuais se tem um sentido mais abrangente. Segundo Crepaldi (2002), de forma bastante simples, pode-se definir auditoria como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade.

O tema auditoria por si só é muito abrangente, apesar de já ter seu conceito estudado e delimitado por diversos estudiosos ainda existem assuntos e desdobramentos práticos que fazem com que ele seja continuamente debatido e estudado. Alguns dos desdobramentos mais tratados são: a relação que a auditoria possui com o desenvolvimento econômico e tecnológico das sociedades atuais, a auditoria com um enfoque no ceticismo profissional que o auditor necessita ter e por fim as suas responsabilidades com relação a fraude, sendo este último parte do foco deste projeto de pesquisa.

Quando se analisa essas três possíveis vertentes de pesquisa, aparentemente independentes, com mais atenção pode se fazer uma conexão entre elas. Porque o avanço econômico-social e tecnológico que tem ocorrido, infelizmente não limita-se a benefícios mas também a situações que são negativas, como a ocorrência de fraudes, essas que por sua vez vem sendo atualizadas, modificadas, modernizadas e estruturadas consideravelmente. E o auditor ciente e capaz de suas atribuições em seus trabalhos precisa sempre buscar aprimorar e maximizar o seu ceticismo profissional, que conforme a NBC TA 200 conceitua, é “a postura que inclui uma mente questionadora e alerta para condições que possam indicar possível distorção devido a erro ou fraude e uma avaliação crítica das evidências de auditoria”.

Esse assunto tem se tornado cada vez mais relevante porque as ocorrências de fraude tem crescido e se tornado públicas e lesado uma quantidade de pessoas cada vez maior. Tem-se na história recente alguns casos que foram divulgados de esquemas de fraudes que tiveram consequências e prejuízos de escala gigantesca para diversos ramos de negócio da economia de alguns países.

Um dos questionamentos que o público em geral faz é como essas situações ocorrem visto que muitas das empresas que possuem profissionais que praticam esses atos ilícitos são empresas de grande porte e que possuem uma auditoria externa. Mas o que muitos não sabem

e/ou não entendem, é que sim, os auditores são obrigados a realizar procedimentos que mitiguem certos riscos de fraude, porém este não é o objetivo final do serviço de auditoria. Frente a isso este trabalho busca esclarecer de que forma uma firma que esteja prestando serviço de auditoria independente deve se portar e delimitar quais são as suas devidas funções e atribuições a luz de algumas das Normas Brasileiras de Contabilidade que falam um pouco do papel e responsabilidade da auditoria em relação a fraude.

Frente ao que foi aqui disposto é possível chegar a certos questionamentos e indagações, tais como: Quais são as responsabilidades do auditor em relação a fraude? A sociedade em geral conhece a função do auditor externo nas empresas? O real objetivo das auditorias externas está sendo alcançado?

2 METODOLOGIA

A metodologia utilizada no trabalho monográfico é uma pesquisa em leis aplicáveis ao tema, normatizações, além de aplicação de questionário e coleta de informações de fatos noticiados na mídia.

Diversas empresas conhecidas no mercado tiveram ao longo de sua história casos de fraude que se tornaram públicos, como a Worldcom, Xerox, Enron, Petrobras, Merk, Banco Nacional dentre inúmeras outras. E essa parte de metodologia do projeto será dividida em duas vertentes, uma inicialmente com caráter mais teórico conceitual de modo que será feita uma análise de literatura a luz dos papéis e responsabilidades do auditor segundo as NBC TAs 200 e 240.

Sendo a segunda parte da metodologia com um caráter mais investigativo de modo a colher através de questionários inputs da sociedade sobre a visão que as mesmas tem acerca da responsabilidade do auditor em relação a fraude.

O ponto de intercessão dessas duas vertentes será conseguir obter informações suficientes para medir a temperatura da sociedade sobre o tema e verificar se o real objetivo das auditorias externas está sendo devidamente alcançado.

3 REFERENCIAL TEÓRICO

Para atender a expectativas de investidores, funcionários, governo, órgãos regulamentadores e *stakeholders* em geral é preciso apresentar informações financeiras e de

negócio completas e fidedignas. Neste cenário o serviço de auditoria independente entra em cena, e este refere-se a um conglomerado de procedimentos técnicos que objetivam a emissão de uma opinião de auditoria acerca da adequabilidade das demonstrações financeiras divulgadas. No que tange a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido, bem como outras divulgações específicas que estiverem em escopo, da entidade que está sendo auditada, consoante as Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação específica no que for pertinente.

Para uma conceituação mais literária é válido reproduzir a definição de auditoria conforme Franco & Marra (2001, p. 28),

A auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionados com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes. Os exames são efetuados de acordo com as normas de auditoria usualmente aceitas e incluem os procedimentos que os auditores julgarem necessários, em cada circunstância, para obter elementos de convicção, com o objetivo de comprovar se os registros contábeis foram executados de acordo com os princípios fundamentais e normas de contabilidade e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e outras situações nelas demonstradas.

O auditor deve atender alguns requisitos básicos para ser um auditor realmente independente e com credibilidade, para isso deve cumprir diversas regras e normas. A seguir elencaremos algumas das mais básicas e relevantes tratadas na NBC TA 200. Ele deve primeiramente seguir as exigências éticas relevantes, inclusive as pertinentes à independência, que são tratados no Código de Ética Profissional do Contabilista. Bem como deve planejar e executar a auditoria com ceticismo profissional, reconhecendo que podem existir circunstâncias que causam distorção relevante nas demonstrações contábeis. O auditor deve exercer julgamento profissional ao planejar e executar a auditoria de demonstrações contábeis, e para obter segurança razoável deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para reduzir o risco de auditoria a um nível baixo aceitável e, com isso, possibilitar a ele obter conclusões razoáveis e nelas basear a sua opinião.

O auditor deve observar todas as NBC TAs relevantes para a auditoria. Uma NBC TA é relevante para a auditoria quando ela está em vigor e as circunstâncias tratadas nela existem na situação específica, e também deve entender o texto completo de cada NBC TA, inclusive sua aplicação e outros materiais explicativos para entender os seus objetivos e aplicar as suas exigências adequadamente. E por fim, ele não pode declarar conformidade com as normas de

auditoria (brasileiras e internacionais) no seu relatório, a menos que ele tenha cumprido com as exigências da NBC TA 200 e de todas as demais NBC TAs relevantes para a auditoria.

Para algumas organizações a auditoria se torna essencial para manter a confiança do mercado e do sistema financeiro como um todo, mas ainda além disso em alguns casos tem-se a obrigatoriedade da mesma, o embasamento legal sobre a obrigatoriedade de ter auditoria independente, está na lei 11.638/07, no art. 3º onde é informado a aplicação da auditoria independente nas organizações de grande porte:

Aplicam-se às sociedades de grande porte, ainda que não constituídas sob a forma de sociedades por ações, as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras e a obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários. Parágrafo único. Considera-se de grande porte, para os fins exclusivos desta Lei, a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais).

Desta forma a empresa deve buscar acompanhar a rápida evolução dos relatórios corporativos e lidar com um ambiente de negócios caracterizado pelo ceticismo dos investidores e a vigilância permanente das informações corporativas, inclusive as não financeiras.

É importante ter confiança naquilo que se está sendo divulgado, porque muitas vezes as informações passadas podem não ser as que melhor representam os fatos e atos que ocorreram na instituição. As demonstrações financeiras estão suscetíveis a possíveis distorções, que podem originar-se de fraude ou erro. O fator distintivo entre fraude e erro está no fato de ser intencional ou não intencional a ação subjacente que resulta em distorção nas demonstrações contábeis, conforme é possível verificar no item 2 da NBC TA 240.

Segundo Rocque (1999, p. 51) “a fraude se constitui em prática perniciosa prejudicial à empresa”. As fraudes geram desde perdas financeiras até outras consequências mais intangíveis, e tão graves quanto, como por exemplo no âmbito do ambiente de trabalho promovem um clima de desconfiança e insegurança entre os funcionários e seus superiores, suspeitas e desconfianças sobre a capacidade da alta administração da empresa, além de causar uma imagem ruim da organização junto ao mercado.

Na história recente, tem-se vindo a público diversos casos de fraudes e atos ilícitos nessa esfera, porém isto não significa que é uma prática recente. Segundo Santos et al., (2006) a ocorrência de fraudes já é algo praticado há longa data, “no Brasil, os erros e as fraudes quase nunca eram percebidos devido à elevada inflação, que mascarava as perdas financeiras

incorporando-os aos custos de produção e repassados ao consumidor. Com a estabilização da moeda, este problema tornou-se mais visível para a maioria das organizações.”.

Segundo orientação da NBC TA 240, item 5, o auditor que realiza auditoria de acordo com as normas de auditoria é responsável por obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis, como um todo, não contêm distorções relevantes, causadas por fraude ou erro. Baseado nessa norma alguns autores erroneamente delimitam ao auditor independente a função e atribuição da detecção de fraudes. Como é o caso de Carvalho e Pereira (2013) que acredita que principais objetivos de um programa de auditoria, giram em torno da detecção e prevenção de fraudes.

Quando se observa a definição das funções, atribuições e responsabilidades do auditor, já amplamente tratada neste trabalho, com mais atenção e de forma mais minuciosa, é possível verificar que a visão de que o auditor é contratado para encontrar fraudes é limitada.

Conforme trata Xavier e Oliveira (2006, p. 1), o motivo dessa situação deve-se a certa ignorância da sociedade sobre o assunto:

Ao se deparar com auditoria, principalmente, com leigo no assunto, a primeira ideia que transmitem é a de que o auditor é aquela pessoa que irá descobrir falcaturas, desvendar esquemas de corrupção, apropriação indébita e malversação de recursos. A grande maioria da sociedade não conhece as verdadeiras responsabilidades do auditor, não sabe realmente qual a finalidade da auditoria, gerando às vezes insatisfações e questionamentos em relação ao trabalho executado.

O auditor deve sim realizar alguns procedimentos que mitiguem certos riscos de fraude, mas porque as fraudes podem gerar distorções, e ao ter uma situação de fraude instaurada coloca-se em dúvida a veracidade dos documentos e informações obtidas junto a entidade, as evidências de auditoria. É requerido sempre o ceticismo profissional, porém não é função de auditoria o trabalho investigativo de fraude, o auditor não tem a *expertise* necessária para tal. Como bem relata Xavier e Oliveira (2006, p. 2),

A detecção de fraudes não é tarefa simples de se realizar, até porque pessoas que esquematizam fraudes normalmente são pessoas muito inteligentes e que tentam preservar-se de qualquer suspeita, utilizando-se, para tal fim, de vários meios, inclusive as facilidades que a tecnologia trás. Em contrapartida a detecção do erro, é mais simples, porque o erro vem sempre seguido de falhas, ficando evidente que houve o erro devido à ignorância por parte de quem efetuou ou desenvolveu.

Entre os casos de fraudes contábeis mais famosos e que envolveram, pelo menos em suas notícias veiculadas em todo mundo, uma empresa de auditoria está a da gigante norte-americana do setor de combustíveis e energia Enron, que entrou em concordata em 2001 após ter sido alvo de uma série de denúncias sobre fraudes contábeis e fiscais. Com uma dívida de

aproximadamente US\$ 13 bilhões, o grupo levou consigo a Arthur Andersen, que fazia a sua auditoria.

Já o caso mais recente e mais próximo na história recente é o da Petrobras. A maior empresa de *Oil and Gas* do Brasil e uma das mais relevantes do cenário mundial, teve em suas Demonstrações Financeiras menções a denominada “Operação Lava Jato” e seus reflexos na companhia. Operação essa que se refere a um tramite que ocorre desde 2009, quando a Polícia Federal brasileira iniciou uma investigação visando a apurar práticas de lavagem de dinheiro por organizações criminosas em diversos estados brasileiros. E o que muitos ainda se questionam é como a empresa é o foco principal desta investigação, sendo que é auditada por grandes empresas de auditoria, conhecidas como *Big Four*, há longa data.

A Petrobras divulgou que “a partir de 2014 e ao longo de 2015, o Ministério Público Federal concentrou parte de suas investigações em irregularidades cometidas por empreiteiras e fornecedores da Petrobras e descobriu um amplo esquema de pagamentos indevidos, que envolvia um grande número de participantes, incluindo ex-empregados da Petrobras. Baseado nas informações disponíveis à Companhia, o referido esquema consistia em um conjunto de empresas que, entre 2004 e abril de 2012, se organizaram em cartel para obter contratos com a Petrobras, impondo gastos adicionais nestes contratos e utilizando estes valores adicionais para financiar pagamentos indevidos a partidos políticos, políticos eleitos ou outros agentes políticos, empregados de empreiteiras e fornecedores, ex-empregados da Petrobras e outros envolvidos no esquema de pagamentos indevidos.” (Petrobras, 2017, p. 10).

O que pode-se perceber e concluir até aqui através de todos os conceitos tratados nesse trabalho é que a corrupção e a fraude pode até fazer parte do radar dos auditores externos, e se por algum motivo vier a ser identificada deve ser devidamente reportada no relatório de auditoria, mas os auditores por sua vez não possuem ferramentas e atributos necessários para rastrear esse tipo de fraude, fraudes tais quais como essas aqui descritas são realizadas para propositalmente e por essência não serem identificadas e não aparecem facilmente durante o ciclo padrão de um trabalho de auditoria.

Frente a não responsabilidade fim da auditoria em relação a fraude, quais então seriam as ditas ferramentas necessárias para o combate à fraude e a corrupção? O conceito que deve ser tratado aqui neste trabalho que vai de encontro a esse questionamento é o de *Compliance*. O conceito de *compliance* vem do verbo em inglês “*to comply*” que significa agir de acordo com as normas, ou seja, estar em “*compliance*” é estar em conformidade com leis e regulamentos externos e internos. Portanto, manter a empresa em conformidade significa

atender aos normativos dos órgãos reguladores, de acordo com as atividades desenvolvidas pela sua empresa, bem como dos regulamentos internos, principalmente aqueles inerentes ao seu controle interno.

Durante a década de 80 nos EUA, foi criada a lei do FCPA (*Foreing Corrupt Practices Act*), após diversos casos de corrupção na época nos EUA. Esta lei seria uma referência americana em termos de combate a corrupção, quando a lei entrou em vigor, o governo americano passou a intensificar o controle sobre as atividades das empresas não apenas no âmbito nacional, mas também ao redor do mundo (filiais de multinacionais, ou até em empresas que tinham capital investido no EUA), essas empresas poderiam também ser alvo de investigações e punições pelo FCPA.

Outra Lei que foi importante para a disseminação do compliance nos EUA, foi a Lei de Sarbanes e Oxley (também conhecida como Lei SOx).

A Lei Sarbanes-Oxley traz em sua estrutura conceitual a implantação nas empresas de ferramentas de auditoria e segurança que sejam confiáveis, estipulando regras para a adoção de comitês de supervisão sob as atividades e operações da empresa, e os mesmos são compostos de forma majoritaria por integrantes independentes, com o objetivo de evitar os riscos de negócio, e mitigar a ocorrência de fraudes ou viabilizar meios de as identificar quando por ventura vierem a ocorrer, desta forma assegurando a devida transparência no gerenciamento das entidades. Outra contribuição relevante é que esta lei torna de forma explícita responsáveis os administradores executivos e financeiros por implementar e fiscalizar a eficácia dos controles internos em relação aos relatórios financeiros.

A SOX veio para reforçar a atuação da SEC (Securities and Exchange Commission) que foi criada anos antes, para dar mais poder para a vigilância e respaldo para punições aos declarados culpados de atuar em fraudes no mercado financeiro dos EUA. Assim, esta lei deu uma nova perspectiva a economia americana no cenário pós crise 2001 (crise *subprime*, no Mercado imobiliário), dando credibilidade ao mercado, com o intuito de recuperar a confiança na economia americana pelos americanos e outros investidores.

Essas duas leis deram inspiração para outros países ao redor do mundo, criarem leis de combate a corrupção, inclusive o Brasil.

No Brasil, a lei nº 12.846/13 também conhecida como Lei Anticorrupção deu início a vinculação da responsabilidade administrativa aos delitos cometidos por Pessoa Jurídicas, ou seja, punindo além da empresa envolvida em corrupção, seus administradores e gestores na época do delito.

A Lei Anticorrupção, nº 12.846 de agosto de 2013, com o propósito conforme a seguir:

Art. 1º Esta Lei dispõe sobre a responsabilização objetiva administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira. Parágrafo único. Aplica-se o disposto nesta Lei às sociedades empresárias e às sociedades simples, personificadas ou não, independentemente da forma de organização ou modelo societário adotado, bem como a quaisquer fundações, associações de entidades ou pessoas, ou sociedades estrangeiras, que tenham sede, filial ou representação no território brasileiro, constituídas de fato ou de direito, ainda que temporariamente.

Diante desta lei, os artigos 7º e 19º, podem ser destacados. O primeiro por fazer referência à minimização de sanções em função de controles internos adotados e o segundo por proibir o recebimento de empréstimos de instituições financeiras públicas, conforme abaixo:

Art. 7º Serão levados em consideração na aplicação das sanções: VIII – a existência de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e a aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta no âmbito da pessoa jurídica. Art. 19º Em razão da prática de atos previstos no art. 5º desta Lei, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, por meio das respectivas Advocacias Públicas ou órgãos de representação judicial, ou equivalentes, e o Ministério Público, poderão ajuizar ação com vistas à aplicação das seguintes sanções às pessoas jurídicas infratoras: IV – proibição de receber incentivos, subsídios, subvenções, doações ou empréstimos de órgãos ou entidades públicas e de instituições financeiras públicas ou controladas pelo poder público, pelo prazo mínimo de 1 (um) e máximo de 5 (cinco) anos.

A Petrobras ainda a época do auge nos escândalos de corrupção também divulgou que, em resposta às questões descobertas nas investigações em curso estaria quanto aos sistemas de conformidade (*compliance*), passaria a optar por algumas medidas, sendo elas: reestruturar sua Ouvidoria-Geral, implementando um canal único de denúncias recebidas por empresa independente; revisar e atualizar o Manual do Programa Petrobras de Prevenção da Corrupção (PPPC), bem como seus instrumentos contratuais e o Manual da Petrobras para Contratação; desenvolver implementação, em todas as suas contratações, de procedimentos corporativos de qualificação relacionados ao requisito de integridade. Esse procedimento prevê a aplicação de um processo de revisão (*Due Diligence*) de Integridade e identificação de pontos de atenção (*red flags*); manter vigente bloqueio cautelar de empresas, uma importante medida preventiva adotada pela Petrobras, impedindo que empresas investigadas participem de processos licitatórios e venham a assinar novos contratos; constituir, na estrutura organizacional formal da Companhia, um Comitê de Correição, com a finalidade de orientar, homogeneizar e acompanhar a aplicação de sanções disciplinares em casos relacionados a fraude ou

corrupção; aprovar Política de Gestão de Riscos Empresariais, em junho de 2015, que explicita autoridades, responsabilidades, os princípios e as diretrizes que devem nortear as iniciativas associadas à gestão de riscos no Sistema Petrobras.

Dentre outras medidas, o que novamente corrobora que a responsabilidade final em relação a fraude é da companhia e de seus gestores internos. Responsabilidade essa no que tange a assumir as consequências dos atos já realizados, bem como mitigar novas ocorrências futuras.

4 APRESENTAÇÃO DE RESULTADOS

Para corroborar e interagir com o estudo feito até aqui, foi realizada a aplicação de um questionário a diferentes grupos de pessoas. O objetivo é avaliar a percepção dos respondentes e verificar se os mesmos estão alinhados com os principais conceitos abordados no presente trabalho.

Seguem abaixo as 3 perguntas sobre a atividade de auditoria, presentes no formulário que foi desenvolvido com o único objetivo de auxiliar na elaboração de trabalho acadêmico:

Quadro 1- Questionário

1) Qual descrição melhor retrata sua posição atual?

- () Estudante de contabilidade
- () Profissional da área contábil
- () Profissional da área contábil e cliente de auditoria externa
- () Auditor externo
- () Outros

2) Você entende que o auditor externo tem responsabilidade em relação a detecção de ocorrências de fraude dentro das empresas auditadas?

- () Sim.
- () Não

3) Em sua opinião qual a principal função do auditor externo nas empresas?

[Pergunta aberta]

Fonte: Elaborado pelo autor.

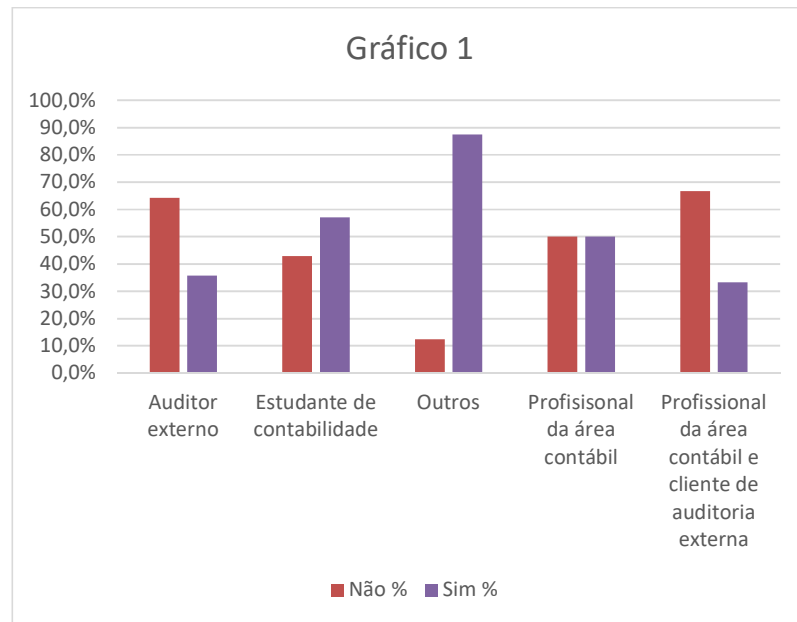
O questionário em questão foi aplicado através de mídias sociais de grande utilização em diferentes plataformas digitais, efetuado por meio de disponibilização de link da ferramenta *Google Forms* para aplicação do questionário, e que através da mesma é possível a geração de um arquivo no software *Microsoft Excel* no qual foram trabalhadas as respostas de modo mais analítico.

O objetivo da pergunta 1 é conseguir de certa forma segregar e aumentar o grau de precisão das medições efetuadas através do objetivo chave do questionário. Que por sua vez é obtido através da pergunta 2, na qual de forma direta e objetiva coloca frente ao respondente a necessidade de decisão e manifestação da opinião do mesmo quanto a responsabilidade do auditor em relação a fraude. Por fim, a pergunta número 3, dá a oportunidade do respondente do questionário de discorrer de forma breve e dissertativa sobre qual é no entendimento do mesmo então sobre a principal função do auditor.

Foram coletadas as respostas dentre os diversos grupos descritos na pergunta 1 e pode se verificar que conforme já tratado nos tópicos previamente dispostos no trabalho, ainda há a dúvida e o impasse quanto a responsabilidade do auditor externo em relação a detecção de ocorrências de fraude dentro das empresas auditadas.

Ainda de forma generalista, fruto de uma análise global o resultado obtido com a pesquisa possui a composição que dentre as pessoas entrevistadas, 53,3% responderam “Sim”, enquanto que 46,7% responderam “Não”. Então de uma análise popular é possível verificar que a maioria das pessoas da amostra, sim, creem que os auditores externos independentes têm a responsabilidade da detecção de ocorrências de fraude dentro das empresas que são auditadas pelos mesmos. Mas a pesquisa que separou os respondentes em grupos consegue verificar outro fato, demonstrado pelo gráfico a seguir:

Gráfico 1- Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude



Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

Através da análise do gráfico acima, é facilmente possível visualizar que a despeito do impasse verificado na observação inicial de percentuais o comportamento dos diferentes grupos ocorre de modo diferente, e existe de certa forma um racional por trás dos percentuais agora apresentados de forma segregada que é possível ser explicado. É visto, por exemplo, que os grupos que trouxeram em sua maioria a resposta que os auditores independentes não possuem a responsabilidade final quando na detecção de fraude nas empresas auditadas pelos mesmos foram os próprios respondentes que se identificaram como auditores externos e profissionais da área contábil que são clientes de auditoria externa. Por sua vez, os grupos que trouxeram em sua maioria a resposta que os auditores independentes sim, possuem a responsabilidade final quando na detecção de fraude nas empresas auditadas foram estudantes de contabilidade e outros, que podem ser entendidos como profissionais de cadeira diversificada e não imediatamente identificados com nenhuma das opções dispostas no formulário. Enquanto profissionais formados de contabilidade (mas não auditores externos ou clientes de auditoria) demonstraram um empate de precisos 50% das respostas em Sim e Não.

Pode-se inferir através dos resultados obtidos que quanto maior o grau de familiaridade com o tema, bem como interação no dia-a-dia profissional do indivíduo (sendo os grupos de auditores e clientes de auditoria) o mesmo tende a opinar que os auditores não possuem responsabilidade a detecção de fraude nas empresas. Enquanto em contrapartida indivíduos que ainda estão na fase de estudo ou até mesmo não possuem nenhuma

familiaridade com o tema, tratam-se da sociedade em geral, tendem a enxergar que sim os auditores possuem responsabilidade em relação a detecção de fraude.

Mas em se tratando do grupo que respondeu Sim a pergunta número 2, a análise das respostas obtidas nos permite observar outro fato interessante. Que de um total dessa população apenas 22% dos mesmos mencionaram de alguma forma quando na resposta na questão número 3 a palavra “fraude” indicando de algum modo que a mesma faria parte da atribuição da principal função do auditor externo. O que de certa forma pode representar certa fragilidade quanto ao domínio do tema, haja visto que é unanimidade a relevância do tema nos dias atuais, se por ventura o responsável pela detecção de fraude nas empresas não possui essa atividade explicitamente descrita na sua função principal, esse fato pode vir a sinalizar uma possível incoerência.

5 CONCLUSÕES

O presente trabalho teve por objetivo trabalho esclarecer de que forma uma firma que esteja prestando serviço de auditoria independente deve se portar e delimitar quais são as suas devidas funções e atribuições a luz de algumas das Normas Brasileiras de Contabilidade que falam um pouco do papel e responsabilidade da auditoria em relação a fraude. Além de estabelecer um ponto de intercessão e relação entre essas atribuições delimitadas normativamente e informações obtidas junto a sociedade sobre o tema.

Frente ao que foi aqui disposto aqui neste trabalho é possível então chegar as respostas para os questionamentos e indagações que originaram o mesmo. Sendo inicialmente estipulado que o objetivo da auditoria externa independente, segundo a NBC TA 200, é “aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável.”. O auditor que realiza auditoria de acordo com as normas de auditoria é responsável por obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis, como um todo, não contêm distorções relevantes, causadas por fraude ou erro (NBC TA 240, item 5) e por isso executa alguns procedimentos concernentes a fraude, mas não existe responsabilidade final para detecção da mesma.

A partir do disposto acima então, baseado nas definições aqui presentes, através do resultado do questionário aplicado é possível concluir que a sociedade em geral não conhece

por completo a função do auditor externo nas empresas. O resultado obtido com o formulário aplicado mostra que apenas indivíduos que possuem relação direta de forma ativa ou passiva tem mais clara a relação de auditoria externa e fraude (conforme Gráfico 1 exibido anteriormente), enquanto pessoas que não possuem contato direto em seus locais de estudo e trabalho na sociedade relutam por tender a associar a responsabilidade da prevenção, detecção e tratamento da fraude muitas vezes a figura do auditor externo.

Em caráter de análise exclusivamente no que trata esse tema é possível observar que o real objetivo das auditorias externas está sendo alcançado, mas que o mesmo deve ser melhor veiculado, para uma melhor transparência de responsabilidade e para que a sociedade possa exigir e exercer suas cobranças para as instituições devidas. Uma alternativa para tal pode ser o investimento no já tratado neste trabalho, programas de *compliance* e em itens de governança corporativa. No qual as próprias entidades tomam as rédeas do combate à fraude e corrupção. E as auditorias por sua vez ao veicularem suas marcas, tratar de modo mais claro dos objetivos e propósitos de uma maneira que tenha um alcance o mais universal possível, diversificando suas pessoas-foco na sociedade e assim consequentemente irão fortalecer cada vez mais a sua marca.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

BRASIL Lei 11.638/2007 <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm> Acesso em 20 de outubro de 2018

BRASIL Lei 12.846/2013 <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112846.htm> Acesso em 21 de outubro de 2018

CARVALHO, F. L.; PEREIRA, N. **A importância da auditoria externa na detecção de fraudes**. 2013.

CREPALDI, S. A. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**; São Paulo: Atlas, 2002.

FRANCO, H; MARRA, E. **Auditoria contábil: normas de auditoria, procedimentos e papéis de trabalho – programas de auditoria – relatórios de auditoria**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

Lei FCPA <<https://www.sec.gov/spotlight/fcpa/fcpa-resource-guide.pdf>> Acesso em 23 de novembro de 2018.

Lei SOx:<http://www.kpmg.com.br/images/Sarbanes_Oxley.pdf> Acesso em 22 de novembro de 2018.

NBC TA 200. Norma Brasileira de Contabilidade - Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria. 2016.

NBC TA 240. Norma Brasileira de Contabilidade - Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis. 2016.

PETROBRAS. Demonstrações financeiras padronizadas 2017. PETROBRAS, 2017.

ROCQUE, G. **Auditoria e Análise de Balanço**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

SANTOS et al. **Erros e fraudes em auditoria e o posicionamento do auditor**. 2006.

XAVIER, M. R. P.; OLIVEIRA, M. B. P. **Auditoria e a detecção de fraude e erro**. 2006.